

“АКТИВ” ЯК БУХГАЛТЕРСЬКА КАТЕГОРІЯ В УМОВАХ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

*Досліджена категорія “актив” з облікової точки зору в історичній перспективі
з урахуванням тенденцій постіндустріальної економічної системи*

Постановка проблеми. Теорія бухгалтерського обліку, в її теперішньому стані, сформувалась за часів прискореної індустріалізації в СРСР (20-30 рр.) на основі наукових розробок західних та вітчизняних вчених XIX ст., яка на той момент часу повністю відповідала вимогам економічної ситуації країни.

Нові економічні умови, розвиток постіндустріальної економіки, відбивають безпосередній вплив на систему бухгалтерського обліку, на теоретичні основи, визначаючи її як об'єктивну галузь економічної науки. Постіндустріальна економіка є еволюційним надбанням індустріальної і передбачає подальшу інтелектуалізацію виробництва, домінування сфери послуг та наукомістких технологій.

Постіндустріальна економіка диктує нові умови для перегляду бухгалтерського обліку. Природно, що така категорія обліку, як “актив”, без якої принципово неможливо здійснювати будь-яку господарську діяльність, потребує подальшого детального дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В здійснюваному на практиці бухгалтерському обліку збільшується ентропія, значне відставання від потреб постіндустріальної економіки. Проблему невідповідності організації бухгалтерського обліку сучасному стану економіки вбачають, як теоретики, так і практики. Серед українських вчених дане питання досліджували такі визначні науковці: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.В. Кужельник, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін.

Серед російських вчених В.Е. Дешин, М.І. Кутер, В.Ф. Палій, М.Л. Пятков, Я.В. Соколов, К.Ю. Циганков та ін.

Мета дослідження. Розкриття категорії “актив” в бухгалтерському обліку з урахуванням тенденцій постіндустріальної системи.

Викладення основного матеріалу дослідження. Категорії “актив” приділяли велику увагу в різні історичні періоди, як вітчизняні, так і зарубіжні вчені.

Поняття “актив” змінювалось у відповідності з розвитком економіки. До 1930 року дану категорію не вживали в її теперішньому значенні.

В роботах 30-х років XX століття під визначення поняття “актив” розуміли сутність предмету бухгалтерського обліку. Так, О.І. Лозинський визначав: “Предметом бухгалтерського обліку є елементи процесу соціалістичного відтворення в окремих радянських підприємствах у їхній грошовій оцінці” [16, с. 102]. В цьому визначенні ще фігурувало поняття “елементи процесу відтворення”, пізніше більш чітко предмет бухгалтерського обліку був охарактеризований П.Н. Василенко, де вже фігурувало поняття – “господарські засоби”. Приблизно такої ж точки зору притримувався і Р.Я. Вейцман: “Предметом облікового спостереження є стан господарських засобів і господарські процеси” [38, с. 326]. У свою чергу господарські засоби – комплекс основних, господарських засобів та грошових коштів, включаючи готівку в касі, а також іншу дебіторську заборгованість. Дане визначення залишається незмінним протягом багатьох років. Слід зазначити, що в деяких роботах обмежувались визначенням предмету, як господарською діяльністю.

На початку XX століття у Росії А.П. Рудановський, Я.М. Гальперін, І.Р. Ніколаєв та інші, а в Німеччині Е. Шмаленбах і його послідовники стали стверджувати, що актив не пов'язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Одні витрати, які відносяться до теперішнього звітного періоду, вважаються витратами, а інші, які пов'язані з майбутніми звітними періодами, капіталізуються, тобто тимчасово містяться в активі з тим, щоб у майбутніх періодах їх віднесли на витрати.

Ніколаєв І.Р. визначав “активи – раніше здійснені витрати, які повинні являтися для підприємства (і в реальному житті являються), як витрати майбутніх періодів” [54, с. 195].

Пізніше, під активом розуміли одну зі сторін балансу, відображаючи в грошовій формі склад і розміщення засобів підприємства. Також, актив визначали, як сукупність майнових цінностей, власність юридичної чи фізичної особи, право власності, право вимоги до боржників, в наслідок зобов'язальних відносин. Таке трактування активів було визначено на основі учень вчених 30-х років, таких як Г. Нікліш, Н.С. Лунський, Н.А. Кіпарисов, Н.А. Леонтев та ін..

З середини XX століття італійський бухгалтер Д. Дзаппа почав учити, що не те важливо, що у підприємства мають місце витрати, а те, що ці витрати зроблені заради доходів, які ці витрати повинні принести.

Дзаппа вперше сформулював твердження – “актив являє собою не засоби підприємства, а ресурси призначенні для отримання доходів” [54, с. 86], що в подальшому лягло в основу Міжнародних стандартів фінансової звітності.

На підставі всебічного аналізу, історично сформованої облікової літератури, професором Я.В. Соколовим сформульовано три основні формулювання категорії “актив” [53]:

- активи – це майно (цінності), що перебуває у власності підприємства;
- активи – це витрати майбутніх звітних періодів;
- активи – це доходи майбутніх періодів.

На основі проведеного дослідження нами було виділено на рис. 1 основні еволюційні зміни, які зазнавало поняття “актив” в хронологічному порядку від зародження його в Радянському Союзі і до сьогодення.

Висвітлена в хронології трансформація категорії “активів” дозволяє прослідкувати зміни, які зазнавало дане поняття впродовж його становлення. Так з рисунку 1 видно трансформацію розуміння даної категорії від просто відображення об'єктів до важливості відображення в обліку юридичних аспектів, прав власності на них.



Рис. 1. Еволюція визначення поняття “активи” з 1930 – до сьогодні

Слід відмітити, в українському законодавстві, що регулює ведення бухгалтерського обліку, а це Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [29], Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [48] та П(С)БО 2 “Баланс” [49] визначення активів ідентичне та відповідає визначенню наведеному в Міжнародних стандартах та фінансовій звітності.

В науковій та довідниковій літературі однозначності, щодо тлумачення “активів” не спостерігається, що видно з табл. 1.

Виходячи з досліджуваного виділено, що більшість вчених – 60 %, ототожнюють поняття актив з майном, 32 % вчених вважають, що активи – це ресурси підприємства.

Відповідно до умови, чи повинні активи бути у власності підприємства чи можуть відображати суб’єктивні права підприємства, бачимо, майже рівне співвідношення. 52 % вчених вважають, що активи мають бути контролювані підприємством, такий контроль виходить з майнових прав власності чи інших юридичних прав, 64 % визнають активами лише за умови прав власності на них. Те, що активи – це майбутні економічні вигоди серед сучасних вчених не виникає суперечок. Хоча в довідковій літературі не приділяють уваги, тому що активи мають приносити доходи в майбутньому.

Таблиця 1. Ознаки (істотні умови) визнання активами в науковій та довідковій літературі

Автор	Ознаки							
	Ресурси	Майно	Засоби	Власність підприємства	Майнові права	Контрольовані підприємством	Призначені для оплати заборгованості	Економічні вигоди, доходи майбутніх періодів
у науковій літературі								
Астахов В.П. [2, с. 51]	-	+	-	-	-	-	-	-
Бабасв ЮА. [3, с. 63]	-	+	-	-	-	-	-	+
Бабенко І.П. [4, с. 11]	-	+	-	+	-	-	-	-
Бреславцева Н.А. [9]	-	-	-	+	-	+	-	+
Велш Глен А. [11, с. 39]	+	-	-	+	-	-	-	-
Горецька Л.Л. [13, с. 49-58]	-	+	-	-	+	+	-	+
Грязнова А.Г. [15]	-	+	-	+	-	-	-	-
Петрук О.М. [47]	-	+	-	-	+	-	-	+
Сопко В.В. [55, с. 129, 165]	-	+	-	+	-	+	-	+
Бугинець Ф.Ф. [10, с. 9, 12]	+	-	-	-	-	+	-	+
Голов С.Ф., Костюченко В.М. [12]	+	-	-	-	-	+	-	+
Ковальов В.В. [32]	+	+	-	+	-	+	-	+
Кох Р. [33]	-	-	-	+	-	-	-	-
Кутер М.І. [34, с. 120]	+	-	-	+	-	+	-	+
Палій В.Ф. [45, с. 34]	+	+	-	-	-	+	-	+
Урбан М.Н. [57]	+	-	-	-	-	+	-	+
у довідковій літературі								
Ефімов А.Н. [30, с. 58]	-	+	+	+	+	-	-	-
Мочерний С.В. [41, с. 18]	-	+	-	+	-	-	-	-
Новіков В.А. [43, с. 12]	-	-	-	+	-	-	-	+
Рижиков С.В. [51]	-	-	-	+	-	-	-	-
Лозовський Л.Ш. [36, с. 110]	-	+	+	+	-	-	-	-
Бернар І. [5, с. 232]	-	+	-	+	-	-	-	-
Ожегов С.І. [44, с. 21]	-	+	-	+	-	-	-	-
Редько А.Ю. [50, с. 125]	+	-	-	-	-	+	-	+
Машенцева В.Г. [37, с. 53]	-	+	+	+	-	-	+	-
Разом	8	15	3	16	3	10	1	13
Питома вага (%)	32	60	12	64	12	40	10	52

Нинішні умови глобалізаційних перетворень економічних відносин ставить перед бухгалтерським обліком додаткові умови пристосування. Вважаємо необхідним проаналізувати категорію "актив" в законодавчих актах різних країн, що наведено в таблиці 2.

Велику увагу приділяємо країнам членам СНД та деяким європейським країнам, так як з цими країнами Україна має найбільшу частку зовнішньоекономічних відносин, також вони є стратегічно важливими для української економіки.

Розглянувши визначення активів у деяких європейських країнах та країнах СНД (табл. 2 та 3), спостерігаємо не однозначність цього поняття.

У Вірменії, Казахстані, Киргизстані, Таджикистані, Туркменістані, Узбекистані та Україні дефініції розроблялися з урахуванням вимог Міжнародних стандартів звітності, тобто вкладаючи в їх зміст належність і контрольованість підприємством ресурсів, що можуть в майбутньому принести економічні вигоди. В Азербайджані, Білорусії, Молдові, Польщі та Естонії визначення активу у бухгалтерських законах не наводиться. В.С. Семйон [52] вважає, що це зумовлено тим, що в цих країнах майно є активами підприємства. Законодавство Росії, Німеччини та Угорщини трактуючи поняття активів використовує слова "засоби" та "майно", у цьому випадку дані терміни є ідентичними.

Таблиця 2. Визначення активів у законодавчих і нормативних актах

Країни	Законодавчий акт	Визначення активу
1	2	3
Країни СНД		
Азербайджан	Закон Азербайджанской Республики о бухгалтерском учете от 24.03.95 г. № 998 [18, ст. 3]	Майно підприємства: сукупність оборотних і необоротних активів підприємства
Білорусія	Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.1994 г. (ред. от 29.12.2006 г. № 188-3) [20, ст. 2]	Майно - нерухомі і рухомі речі, що приймаються організацією до бухгалтерського обліку (включаючи гроші і цінні папери), інше майно, зокрема майнові права організації у відношенні інших до осіб, а також виняткові права на результати інтелектуальної діяльності
Вірменія	Закон Республики Армения "О бухгалтерском учете" от 26.12.2002 [19, ст. 6]	Актив – це засіб, який контролюється організацією як результат здійснених операцій (випадків), від якого очікується приплив до організації майбутніх економічних вигод
Казахстан	Закон Республики Казахстан "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 28.02.2007 г. N 234 [22, ст. 13]	Активи – ресурси, які контролюються індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигод
Киргизстан	Закон Кыргызской Республики "О бухгалтерском учете" от 17 октября 2008 года N 231 [23, ст. 2]	Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Молдова	Закон Республики Молдова о бухгалтерском учете №.426-XIII от 04.04.95 [24, ст. 2]	Майно – сукупність оборотних та необоротних активів підприємства
Росія	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом института профессиональных бухгалтеров от 29.12.97г. [25]	Активи – господарські засоби, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Таджикистан	Закон Республики Таджикистан "О бухгалтерском учете" от 21.11.2006г. №212 [26]	Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Туркменістан	Закон Туркменистана о бухгалтерском учете от 20.12.96 г. [27, ст. 2]	Активний капітал представляє собою сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних оборотних засобів, засобів в поточних розрахунках і грошових засобів
Узбекистан	Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности от 26.07.1998 г. N 17-07/86 [31, ст. 2]	Активы - это экономические ресурсы, контролируемые субъектом, полученные в результате предшествующей деятельности, с тем чтобы в будущем получить от них доход
Україна	Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 96-XIV [92] [29, ст. 1]	Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Країни ЄС		
Німеччина	Handelsgesetzbuch (HGB) von 1.1.1981 Торговий кодекс Від 01.01.1981 [58, § 239-240]	Активи – це майно підприємства, яка групується відповідно до строку використання: довгострокове майно, таке як основні засоби, будівлі, машини та обладнання – основне майно, та короткострокове майно, таке як ресурси, засоби та предмети виробництва, готова та неготова продукція, вимоги та зобов'язання, які називають ще оборотним майном
Польща	Ustawa z dnia 29 września 1994 г. о rachunkowości Dz.U.Nr 121, poz. 591 [59, Art. 3]	Активи – це контрольовані підприємством засоби майна, вартість яких достовірно визначена, які виникли в результаті минулих подій, і сприятимуть в майбутньому надходження економічних вигод підприємства
Естонія	Закон Республики Эстонии "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 01.01.1995 г. (RT I, 2002, 102, 600; ПАЭ, 2004, 11; 2005, 616) [21, ст. 2]	Майно – ресурси, які знаходяться у власності особи, яка зобов'язана вести бухгалтерський облік
Угорщина	2000. évi C. Törvény a számvitelről Закон "Про систему бухгалтерського обліку" від 2000р. № C [60, §23]	Засоби – це вкладені та оборотні засоби, які надані підприємству з метою розпорядження та користування ними, які забезпечують його діяльність, крім орендованих засобів, незалежно від того, що право власності на них перейде до суб'єкта господарювання тільки після виконання умов законодавчих актів та контрактів

Таблиця 3. Розуміння сутності поняття «актив» у законодавчих актах різних країн світу

Країни / Ознаки	Азербайджан	Білорусь	Вірменія	Казахстан	Киргизстан	Молдова	Росія	Таджикистан	Туркменістан	Узбекистан	Україна	Німеччина	Польща	Естонія	Угорщина	Разом	Питома вага (%)
Ресурси	-	-	-	+	+	-	-	+	+	+	+	+	-	-	-	7	47
Майно	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	+	-	6	40
Засоби	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	+	5	33
Інтелектуальний капітал	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	7
Право власності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1	7
Майнові права	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	7
Контрольовані підприємства	-	-	+	+	+	-	+	+	-	+	+	-	+	-	+	9	60
Економічні вигоди	-	-	+	+	+	-	+	+	-	+	+	-	+	-	-	9	60

Як бачимо з проаналізованої літератури та законодавчих актів різних країн, які регулюють бухгалтерський облік поняття актив часто ототожнюється з категоріями майно, ресурси, право власності, майнові права та контрольовані підприємства тощо.

Розкриття категорій "майно" та "ресурси" дозволить виявити шляхи подальшого дослідження.

В умовах господарювання поняття "майно" потребує уточнення сутності для забезпечення його використання для цілей бухгалтерського обліку та контролю за ними. Трактують поняття "майно" наведено в табл. 4 та 5.

Таблиця 4. Визначення поняття "майно" у законодавчих актах України

Джерело	Поняття «майно»
Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436 – IV [14]	В ст. 139 ГКУ, майном визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.
Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [56]	В ст. 190 ЦКУ, майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки.
ЗУ "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.01 р. 2658-III [28]	Майно – об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; паї, цінні папери; нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності (ст. 3)

Таблиця 5. Розуміння сутності поняття "майно" у довідковій літературі

Визначення	Азрилян А.Н. [1, с. 139]	Бычик С.В. [6, с. 38]	Борисов А.Б. [7, с. 255]	Благодатин А.А. [8, с. 122]	Бутлинець Ф.Ф. [10, с. 105]	Загородній А.Г. [17, с. 259]	Кузнецов В. [35 с. 206]	Мощенко Н.П. [40, с. 18]	Мочерний С.В. [41, с. 443]	Милковский Е.А. [39, с. 317]	Пантелеев В.П. [46, с. 92]	Разом	Питома вага (%)
Сукупність майнових прав та обов'язків юридичних та фізичних осіб	+	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	5	45
Матеріальні цінності, речі, які знаходяться у володінні юридичних та фізичних осіб	+	+	+	+	+	+	-	-	+	-	-	7	64
Матеріальні чи нематеріальні, рухомі чи нерухомі активи виражені в речах чи в правах, а також юридичні документи чи акти, що підтверджують право власності на них	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	2	18
Виробничі та невиробничі фонди, вартість яких відображається в самостійному балансі	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1	7
Належить на правах власності підприємству, враховує відокремленість від майна інших юридичних осіб, яке знаходиться на підприємстві	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1	7
Господарські засоби, що контролюються підприємством в результаті минулих подій та мають принести економічні вигоди в майбутньому	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1	7

З таблиці 5 можна бачити, що більшість вчених під майном розуміють матеріальні цінності, речі (матеріальні чи нематеріальні, рухомі чи нерухомі активи виражені в речах чи в правах). Також майно визначають як сукупність майнових прав та обов'язків юридичних і фізичних осіб. Інші автори при визначенні майна виходять з прав власності на них.

В законодавчих актах, що регулюють бухгалтерський облік, визначення поняття "майно" не наведено. Для цілей бухгалтерського обліку Господарський кодекс більш ширше наводить визначення категорії "майно" ніж в Цивільному кодексі, зокрема, вказує вартісний характер речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), виробляються чи використовуються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах

обліку майна цих суб'єктів (на позабалансовому обліку). Таке поняття характеризує майно, як річ (матеріальну чи не матеріальну), яка належить підприємству на суб'єктивних правах власності (володіння, користування, розпорядження майном), але не акцентує увагу на виникненні певних обов'язків, що виникають між суб'єктами господарювання, щодо таких речей, що є не менш важливим. Виникнення обов'язків наведено в Цивільному Кодексі України. Наявність будь-якого права або обов'язку розуміє під собою об'єкт, на який вони поширюються, і навпаки, будь-який об'єкт приймає участь в господарській діяльності не сам по собі, а через ті чи інші права або обов'язки економічного суб'єкта.

Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" визначає, майно як об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди

(включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; паї, цінні папери; нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності. З точки зору бухгалтерського обліку, таке визначення більш детально визначає поняття "речі", що наведено в попередньо розглянутих кодексах, але не відображає важливих, на наш погляд, обов'язків між суб'єктами господарювання, щодо цих речей.

Відповідно до закону подвійності, який діє в бухгалтерському обліку слід виділяти окремо майно і майнові права, що дозволяє створити послідовну характеристику фінансово-господарського стану економічного суб'єкта.

Під майном пропонуємо розуміти сукупність майнових права та обов'язків, які виникають між суб'єктами відповідно до активів виражені в речах чи в правах та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Для визначення категорії "активи" необхідно визначити категорію "ресурси", що використовується в визначенні законодавчо закріплених актах.

Таблиця 6. Розуміння сутності поняття "ресурси" у науковій та довідковій літературі

Визначення	Автори									Разом	Питома вага (%)
	Азрилян А.Н. [1, с. 402]	Бернар І. [5, с. 448]	Бичик С.В. [6, с. 172]	Борисов А.Б. [7, с. 637]	Бутинець Ф.Ф. [10, с. 159]	Загоробній А.Г. [17, с. 394]	Мочерний С.В. [42, с. 238]	Пантелєєв В.П. [46, с. 156]			
Грошові кошти, цінності, запаси, що використовуються у процесі діяльності	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1	13
Засоби, запаси, можливості, джерела, послуги; все, що забезпечує стабільне функціонування фірми	-	-	+	+	-	+	+	-	-	4	50
Засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці	-	-	-	-	+	-	-	+	-	2	25
Економічні ресурси в матеріально-речовій формі	-	-	-	-	+	-	-	+	-	2	25
Джерела забезпечення процесу виробництва	-	-	-	-	+	-	+	+	-	3	38
Все, що витрачається у процесі виробництва товарів та послуг	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1	13
Весь комплекс майна та послуг, якими володіє нація	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1	13

Проаналізувавши дані табл. 6, можна зробити висновок, що найбільша кількість вчених визначають ресурси як засоби, запаси, можливості, джерела, послуги; все, що забезпечує стабільне функціонування фірми. Також під ресурсами розуміють засоби виробництва, які включають – засоби та предмети праці; джерела забезпечення процесу виробництва; все, що витрачається у процесі виробництва продукції та послуг; весь комплекс майна та послуг якими володіє нація.

Поняття "ресурси", яке запропонував Д. Дзаппа сконцентрувало в собі елементи господарювання, які використовувались при визначенні поняття "актив" раніше (господарські засоби, майно) та розширило його розуміння та включило в себе нові, - джерела, послуги, все, що прямо чи опосередковано здатне забезпечити майбутні економічні вигоди і потенційно передбачає відмову від введення до складу активів тільки тих об'єктів, які становлять власність підприємства. Замість цього передбачається, що актив включає об'єкти, які знаходяться під контролем підприємства. Це пряий наслідок вимоги пріоритету змісту перед формою.

Ресурси – це комплекс майна та послуг, можливостей, джерел підприємства, все, що прямо чи опосередковано здатне забезпечити майбутні економічні вигоди. Під можливостями та джерелами слід розуміти – об'єкти майна, які контролюються певний період на договірних засадах до моменту набуття прав власності або закінчення (розірвання) терміну договору.

В ході дослідження визначено, що активи не слід ототожнювати з майном. Активи значно ширша категорія, так інформація про стан майна відображається в балансі в частині "актив". Проте активи по відношенню до структури балансу включають в себе не тільки майно, але й такі об'єкти бухгалтерського обліку, як дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів та боргові зобов'язання (векселі одержані). Тобто, можна визначити актив, як частину бухгалтерського балансу, яка характеризує склад, розміщення та використання грошових коштів, згрупованих за їх економічним змістом у процесі відтворення.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у

майбутньому. На основі аналізу поглядів вітчизняної та зарубіжної наукової думки та законодавчих актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку України та в інших країнах можемо визначити, що формулювання поняття "актив", яке визначено МСФЗ є обґрунтованим та відповідає вимогам постіндустріальної економіки. Воно відбиває всі еволюційні зміни, які вплинули на формування визначення.

Зазначимо лише, що ресурси – це комплекс майна та послуг, можливостей, джерел підприємства, все, що прямо чи опосередковано здатне забезпечити майбутні економічні вигоди.

Під майном пропонуємо розуміти сукупність майнових права та обов'язків, які виникають між суб'єктами відповідно до активів виражені в речах чи в правах та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Список використаної літератури:

1. Азрилян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / под. ред. А.Н. Азрильяна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 2. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 351 с. 3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, Н.Д. Амаглобели; под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – 4-е изд., перероб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 304 с. 4. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. 5. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: Бернар И., Колли Ж.-К. – М.: Междун. отнош., 1997. – 760 с. 6. Бичик С.В. Словарь экономических терминов / С.В. Бичик, А.С. Даморацкая, И.В. Даморацкая. – Минск: Вышш. шк., 2009. – 217 с. 7. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с. 8. Благодатин А.А. Финансовый словарь / Благодатин А.А., Лазовский Л.Ш., Райзберг Б.А. – М.: ИНФРА, 2006. – 378 с. 9. Бреславцева Н.А. Балансоведение: [учебное пособие] / Бреславцева Н.А.,

- Ткач В.И., Кузьменко В.А. – М.: Издательство Приор, 2001. – 160 с. 10. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник, М.М. Шигун / За ред. Ф.Ф. Бутинця [3-е вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с. 11. *Велш Глен А.* Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с. 12. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840с. 13. *Горецька Л.Л.* Економічна природа активів: обліковий аспект / Л.Л. Горецька // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – №20. – С. 49-58. 14. *Господарський Кодекс України* від 16 січня 2003 р. № 436 – IV (Відомості Верховної Ради України (ВВР) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. 15. *Грязнова А.Г., Федотова М.А.* Оценка бизнеса: [ученик] / [под ред. Грязновой А.Г., Федотовой М.А.]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 512 с. 16. *Гусева Т.М.* Основы бухгалтерского учета / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеин [теория, практика] / Под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с. 17. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, О.Г. Постнікова. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. 18. Закон Азербайджанской Республики "О бухгалтерском учете" № 716-ІІГ от 29.06.04 г. 19. Закон Республики Армения "О бухгалтерском учете" от 26.12.2002 г. 20. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.1994 г. (ред. от 29.12.2006 г. № 188-3). 21. Закон Республики Эстонии "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 01.01.1995 г. (RT I, 2002, 102, 600; ПАЭ, 2004, 11; 2005, 616) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.hot.ee/estonianlegislation/11.htm> 22. Закон Республики Казахстан "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" № 234 от 28.02.2007 г. 23. Закон Кыргызской Республики "О бухгалтерском учете" от 17 октября 2008 года № 231 24. Закон Республики Молдова "О бухгалтерском учете" № 426-ХІІІ от 04.04.95 г. 25. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом института профессиональных бухгалтеров 29.12.97г. – М., 1997. 26. Закон Республики Таджикистан "О бухгалтерском учете" от 21.11.2006 г. № 212 27. Закон Туркменистана "О бухгалтерском учете" № 181-І от 20.12.96 г. 28. Закон України "Про оцінку майна" від 12.07.2001 р. № 2658-ІІІ / Режим доступу: Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2001. – 46 с. – (бібліотека офіційних видань). 29. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16 липня 1999 року № 996-ХІV-ВР (зі змінами і доповненнями від 02 лютого 2010 року). 30. *Ефимов А.Н.* Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство. Ред. Кол.: А.Н. Ефимов (гл. ред.) и др. т.1 – М., "Советская энциклопедия", 1962. 31. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности от 26.07.1998 г. N 17-07/86 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://fmc.uz/>. 32. *Ковальов В.В.* Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: финансы и статистика, 2004. – 720 с.: ил. 33. *Кох Р.* Менеджмент и финансы: от А до Я / Р. Кох; пер. с англ. В. Швецова. – СПб.: Питер, 1999. – 496 с. 34. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592с.: ил. 35. *Кузнецов В.* Великий словник бухгалтера / В. Кузнецов, О. Михайленко. – Х: Фактор, 2005. – 532 с. 36. *Лозовский Л.Ш.* Универсальный бизнес-словарь / Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А., Ратковский А.А. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 640 с. 37. *Машенцева В.Г., Саркисянца А.Г.* Бизнес, коммерция, рынок / [под ред. В.Г. Машенцева, А.Г. Саркисянца, Л.Д. Шарова]. – М.: Информпечать, 1993. – 320 с. 38. *Метьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета / М.Р. Метьюс, М.Х. Перера // Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 39. *Мизиковский Е. А.* Справочник бухгалтера и аудитора / Е. А. Мизиковский, Л. Г. Макарова; [под. ред. д-ра экон. наук, проф. Е. А. Мизиковского, канд. экон. наук, доц. Л. Г. Макаровой]. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с. 40. *Мощенко Н.П.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с. 41. *Мочерний С.В., Парін Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. 42. *Мочерний С.В., Парін Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 2 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 568 с. 43. *Новиков В.А.* Практическая рыночная экономика. Толкование 4000 терминов: Словарь / В.А. Новиков. – М.: Московский психолого-социальный институт, 1999. – 376 с. 44. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов / С.И. Ожегов [под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой]. – [20-е изд., стереотип]. – М.: Рус. яз., 1989. – 750 с. 45. *Палий В.Ф.* Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. – 792с. (Библиотека журнала бухгалтерский учет) 46. *Пантелеев В.П.* Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики обліку та аудиту. – К.: Д.П. "Ін форм. – аналіт. Агентство", 2009. – 239 с. 47. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с. 48. П(С)БО 1 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Мініфіну України від 31.03.99 р. № 87 49. П(С)БО 2 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Мініфіну України від 31.03.99 р. № 87 50. *Редько А.Ю.* Справочник словарь бухгалтера / А.Ю. Редько – М.: Финансы и статистика, 1991. – 320 с. 51. *Рыжиков С.В., Золотогоров В.Г.* Экономический справочник руководителя предприятия / [сост. Рыжиков С.В., Золотогоров В.Г.]. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2000. – 320 с. 52. *Семйон В.С.* Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект: дис... кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вікторія Сергіївна Семйон. – Житомир, 2010. – 325 с. 53. *Соколов Я.В.* Занимательная бухгалтерия: Актив: это очень сложно [Електронний ресурс] // Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, "1С: Бухгалтерия" – Занимательная бухгалтерия – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-711> 54. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272с.: ил. 55. *Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М.* Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. 496с. 56. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI (Відомості Верховної Ради України (ВВР) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. 57. *Урбан М.Н.* Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: автореф. Дис.. канд. экон. наук / Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2004. – 20с. 58. *Handelsgesetzbuch (HGB) von 1.1.1981* Торговий кодекс від 01.01.1981. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rae.ru/use/?section=content&op=show_article&articl_id=7780738 59. *Ustawa z dnia 29 września 1994 г. O rachunkowości Dz.U.Nr 121, poz. 591 [Art. 3] 60. 2000 évi C. törvény "A számvitelről" (2000. szeptember 5.). [Електронний ресурс] / Magyar Pénzügyminisztérium. – Режим доступу: www.penzugyminiszterium.hu.*

МІРОШНИК Вікторія Валеріївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету